

PROCESSO	- A. I. Nº 206891.0024/15-4
RECORRENTE	- COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0060-04/17
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 31/10/2017

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0254-11/17

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Os gastos com os demais elementos de custo de produção, assim como a energia elétrica, não se enquadram nos itens acima, à luz do art. 13, §4º II da LC 87/96, constitui insumo, pois não incorpora ao produto final e, consequentemente, não integram a base de cálculo para fins de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 10/08/2015, o qual exige crédito tributário através de ICMS no valor de R\$724.473,54, e multa de 60%, em decorrência da seguinte infração:

*Infração 01 – 01.02.23 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.*

Explica o autuante que se trata de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração.

Após a devida instrução processual, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) entendeu pela Procedência, por unanimidade, nos seguintes termos:

### VOTO

*O presente Auto de Infração exige crédito tributário de ICMS em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração.*

*Irresignado com a autuação, o sujeito passivo esclarece que a impugnante promove em suas fábricas localizadas no Estado de Minas Gerais e de Goiás, a industrialização do leite e seus derivados, distribuindo entre os seus diversos estabelecimentos espalhados no Brasil, tal como o situado na Bahia, que se incumbe da comercialização das mercadorias neste Estado.*

*Aduz ainda o sujeito passivo que a fiscalização entendeu que a base de cálculo utilizada nas transferências*

interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos de Minas Gerais e de Goiás para a Bahia, ocorridas no exercício de 2011, foi indevidamente majorada, posto que a sociedade empresária teria adotado nas saídas do CD (Centro de Distribuição), a entrada mais recente, prevista no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/96. Assim, as mercadorias recebidas de Minas Gerais são provenientes de Centros de Distribuição, que são estabelecimentos comerciais e não industriais, o que justificaria a adoção da base de cálculo adotada pelo autuado.

Ademais, em relação às transferências provenientes das fábricas localizadas em Goiás, a impugnante assegura que adotou corretamente o custo de produção como base de cálculo, por se tratar de estabelecimento industrial. Fala que a energia no processo industrial é indispensável na combinação dos fatores de produção, tanto que a LC 87/96, no art. 33, II, "b", com a redação da LC 102/00, admite o aproveitamento do crédito do ICMS da energia consumida no processo industrial. Assim, tratar-se-ia de insumo, e como tal deve compor o custo do produto e, por consequência a base de cálculo na operação de transferência, na condição de material secundário.

Também clama o sujeito passivo que não há dúvidas de que os gastos com depreciação, material de laboratório e energia térmica devem compor o custo de produção, na condição de material secundário.

Conclui a defendente que os estabelecimentos da impugnante, remetentes das mercadorias (fábricas e CDs), adotaram a base de cálculo correta para as operações interestaduais, razão pela qual, a impugnante pede o cancelamento do Auto de Infração.

Diante das assertivas trazidas na defesa, e do posicionamento adotado pelos autuantes, na informação fiscal, que mantiveram a autuação em sua íntegra, por cautela, e na necessidade de robustecer o entendimento desta Relatora, o processo foi diligenciado à inspetoria de origem/autuantes, para que fossem separadas em duas planilhas as notas fiscais objeto da autuação, ou seja, as provenientes do Estado de Minas Gerais (Centro de Distribuição) e as do Estado de Goiás (Indústria).

Na conclusão da diligência, fls. 162/164, os autuantes informam que tendo em vista a uniformização de procedimentos, o Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) formulou uma CONSULTA junto à Procuradoria Geral do Estado sobre a matéria objeto do pedido de DILIGÊNCIA de fl. 158, tendo como resposta o Parecer anexado no PAF.

Por esta razão, deixaram de fazer a separação, em duas planilhas, das notas fiscais objeto da autuação: a primeira relativa à notas fiscais provenientes do Estado de Minas Gerais (Centro de Distribuição) e a segunda, concernente à notas fiscais originárias do Estado de Goiás (referente a Indústria).

Constatou que o Parecer PGE/PROFIS nº 2014.407815-0 (SIPRO nº 419553/2013-5), traz o posicionamento quanto à consulta formulada pela Presidência do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, com arrimo no art. 118, I, do RPAF, tendo sido externado o seguinte OPINATIVO:

**Consta da p. 6 e seguintes desse Parecer:**

[...]

"No caso, o recorrente, diante da magnitude da atividade desenvolvida e com a finalidade de aumentar a eficiência, desmembrou do núcleo fabril o setor de distribuição de mercadorias entre suas unidades, criando o Centro de Distribuição[...]. Se não fosse esse desmembramento, não haveria qualquer dúvida de que a base de cálculo do ICMS na transferência da mercadoria [...] seria aquela prevista no inciso II: 'o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento', já que estaria diretamente atrelada ao caráter industrial da atividade desenvolvida pelo recorrente.

O acórdão registra que também houve operações diretas (entre fábrica e filial...) que observaram esse inciso e tiveram por base de cálculo o custo da mercadoria produzida. Todavia, quando a transferência de mercadorias ocorreu entre estabelecimentos distintos(Fábrica e Centro de Distribuição), pertencentes ao mesmo titular, destinados à mesma atividade ou, em outras palavras, os estágios da cadeia produtiva se realizaram em estruturas apartadas, mas pertencentes à mesma sociedade empresária, decidiu que deve incidir igualmente o inciso II ('custo da mercadoria produzida...').

Ora, se o mero desdobramento dessa atividade pudesse alterar a base de cálculo do tributo haveria insegurança jurídica quanto ao montante devido a cada um dos Estados envolvidos na transferência interestadual, com seria ameaça, inclusive, à estabilidade do pacto federativo.

Alem disso, conforme ocorre nos autos, se a base de cálculo for o valor da entrada mais recente, permite-se ao sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier, o que não se harmoniza com o espírito da norma. Com efeito, a majoração da base de cálculo no Estado de origem direciona para ele uma maior parcela do ICMS, competindo ao Estado de destino apenas certificar a compensação dos créditos. Evidentemente a vontade do sujeito passivo, desmembrando a estrutura produtiva, não pode ser suficiente para alterar a base de cálculo do imposto e nem a sua sujeição ativa.

[...]não há alteração na titularidade dos produtos na relação entre a Fábrica e o Centro de Distribuição[...]

Por não haver circulação jurídica da mercadoria, mas simples deslocamento, o Centro de Distribuição deixa de praticar, nessas operações, atos de natureza mercantil. A base de cálculo, então, deve ser aquela prevista para o exercício de atividade industrial, no inciso II, - o custo da mercadoria produzida - e não aquela estabelecida para a atividade comercial (inciso I).

[...]

Entretanto, conforme demonstrado, a operação realizada entre o Centro de Produção e o Centro de Distribuição não ostenta natureza mercantil, pois este último não adquire produtos para repasse a terceiros. Constitui, na verdade, apêndice do parque industrial, fase da cadeia produtiva, deslocado fisicamente apenas para aumentar a eficiência da produção.

O outro argumento, também não se sustenta. O princípio da autonomia dos estabelecimentos não inibe a ausência de circulação jurídica da mercadoria. A própria lei complementar preconiza que em alguns casos, não ocorre a circulação jurídica da mercadoria, como se observa do artigo 11, §5, da LC 87/96:

[...]

Ocorrendo apenas a movimentação da mercadoria dentro do mesmo Estado, o Centro de Distribuição deve ser compreendido como mero prolongamento da atividade iniciada no estabelecimentos fabril, e a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida (art. 13, §4., II, da LC 87/96), como bem decidiu o acórdão recorrido."

[...]

"Assim é que, portanto, corroboramos o opinativo lançado por Dra. Leila Von Sohsten Ramalho nos autos do processo n. PGE 2011.229512-0, para concluir que, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, passando por entreposto de distribuição, o crédito fiscal a ser suportado pelo Estado da Bahia deve corresponder ao "custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante previsão inserta no art. 13, § 4., II, da LC 87/96."

Acompanho o Parecer adrede transcrito lavrado pela Procuradora Rosana Maciel Bittencourt Passos e validado pelo Procurador-Chefe da PROFIS, Dr. Nilton Almeida Filho e pelo Procurador Geral do Estado, Dr. Paulo Moreno Carvalho em 10 de agosto de 2015 e encaminhado ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF). Deste modo, não vejo a necessidade de se separar as entradas provenientes dos Estados de Minas Gerais e de Goiás.

No mais, o sujeito passivo foi cientificado do resultado da diligencia, ocasião em que lhe foi concedido o prazo regulamentar para que se manifestasse.

Assim, em conclusão, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, passando por entreposto de distribuição, o crédito fiscal a ser suportado pelo Estado da Bahia deve corresponder ao "custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante previsão inserta no art. 13, § 4., II, da LC 87/96."

Portanto, para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como depreciação, material de laboratório, energia térmica, assim como a energia elétrica, não se enquadram nos itens acima, à luz do art. 13, §4º II da LC 87/96, pois não se incorporam ao produto final e, consequentemente, não integram a base de cálculo para fins de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Realmente é legítimo o creditamento do ICMS relativo à aquisição de energia elétrica por parte do estabelecimento industrial, mas quando empregada no processo industrial (art. 33, II, "b" da LC 87/96).

Entretanto, a questão na situação presente não se refere ao direito de crédito relativo à energia e sim, de que a energia elétrica, mesmo imprescindível ao processo industrial, não incorpora ao produto final, não se caracterizando como "ínsimo" conforme tem decidido o STJ (RE 782.074-DF; REsp 638.745/SC; RMS 19176/SC; AgRg no AG 623.105/RJ; REsp 518.656/RS; e AgRg no RE 731.885 - PR).

Logo, o valor pago na aquisição da energia elétrica não pode ser computado como custo relativo à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, para efeitos de integrar a base de cálculo nas operações de transferência, conforme disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Este entendimento tem sido prevalente nas decisões proferidas por este Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 250-11/09; CJF 251-12/10; CJF 082-12/12 e CJF 070-13/13. Inclusive em estabelecimento similar produtor de leite (Acórdão CJF 0383-11/10) e da mesma empresa (Acórdão CJF 0082-12/12).

Voto pela PROCEDÊNCIA DO Auto de Infração.

Inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da Decisão de piso, pelos seguintes fundamentos:

Preliminarmente, suscita que sejam feitas as mesmas alterações ocorridas em processo idêntico (nº 206891.3056/16-2), uma vez que o Auditor Fiscal ajustou a alíquota para 10% referente às operações oriundas de Goiás, em virtude do Termo de Acordo Atacadistas firmado pelo recorrente, bem como excluiu diversos itens da rubrica “material secundário”, mantendo apenas aqueles que, no seu entendimento, não fazem parte do conceito de material secundário.

No mérito, aduz que promove em suas fábricas localizadas nos Estados de Minas Gerais e Goiás, a industrialização do leite e seus derivados, sendo que sua produção é transferida para os seus diversos estabelecimentos, inclusive Centros de Distribuição, espalhados em todo o Brasil, tal como o estabelecimento situado na Bahia, que se incumbe da comercialização das mercadorias no Estado da Bahia.

Informa que o auditor entendeu que a base de cálculo utilizada na transferência interestadual de mercadorias entre os estabelecimentos do recorrente teria sido indevidamente majorada, majorando, consequentemente, o crédito de ICMS aproveitado pela unidade do recorrente na Bahia, o que levou à glosa articulada neste Auto de Infração, com base no artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96.

Afirma que a JJF errou ao desconsiderar as saídas provenientes dos Centros de Distribuição em Minas Gerais, ao simples fundamento, constante do Parecer PGE/PROFIS nº 2014.407815-0, de que *“no caso o recorrente diante da magnitude da atividade desenvolvida e com a finalidade de aumentar a eficiência, desmembrou do núcleo fabril o setor de distribuição de mercadorias entre suas unidades, criando o Centro de Distribuição [...] ocorrendo apenas movimentação da mercadoria dentro do mesmo Estado, o Centro de Distribuição deve ser compreendido como mero prolongamento da atividade iniciada no estabelecimento fabril e a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida”*.

Contrário a este entendimento, assevera que, não havendo qualquer procedimento de desconsideração da criação formal e jurídica do Centro de Distribuição, nem qualquer acusação de simulação, deve prevalecer a existência formal e efetiva de tal estabelecimento comercial da empresa, devidamente registrado no CNAE-comércio atacadista de laticínios, razão pela qual, como real estabelecimento COMERCIAL e não industrial, a base de cálculo a ser adotada é a prevista no artigo 13, § 4º, inciso I (entrada recente), e não no inciso II (custo da mercadoria produzida). Cita Julgado sobre a matéria.

Entende que a Decisão recorrida violou o devido processo legal ao simplesmente desconsiderar a efetiva saída de mercadorias do centro de distribuição, sem qualquer procedimento administrativo para tanto.

Passa a discorrer sobre a base de cálculo relativa às saídas do CD: entrada mais recente, explicando que nas saídas dos Centros de Distribuição - CD de MG, não há produção de mercadorias, não podendo ser adotado como base de cálculo o custo de mercadoria produzida. O CD é um estabelecimento que distribui as mercadorias entre diversos estabelecimentos, sendo, portanto, única e exclusivamente, comercial.

Afirma que, se a Lei Complementar estabelece como base de cálculo das transferências, o valor da entrada mais recente e o custo da mercadoria produzida, o estabelecimento CD do recorrente, que não produz mercadoria, ao adotar como base de cálculo o valor da entrada recente (valor pago ao estabelecimento industrial), atendeu ao disposto na LC.

Deste modo, entende totalmente ilegal o presente estorno do crédito e a Decisão recorrida, como confirma o TJBA, ao decidir pela correta base de cálculo do ICMS em transferências originadas de centro de distribuição. Cita trecho da Decisão no bojo do Recurso, além de trecho do Parecer sobre a matéria, exarado por Ives Gandra Martins.

Em relação às transferências provenientes das fábricas localizadas em Goiás, que adotaram o custo de produção como base de cálculo das transferências, entende que merece reforma a Decisão de piso, uma vez que no processo industrial, a energia é indispensável na combinação dos fatores de produção, enquadrando-se como material secundário, tanto que a Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 33, II, "b", com a redação da Lei Complementar nº 102/00, admite o aproveitamento do crédito de ICMS da energia consumida no processo industrial.

Preleciona que a própria Lei Complementar 87/96, citada diversas vezes na Decisão recorrida, que reconhece que a energia é necessária ao processo produtivo e, como tal, deve compor o custo do produto e, por consequência, a base de cálculo na operação de transferência, na condição de material secundário.

Cita entendimento de Sacha Calmon e Misabel Derzi in *"Direito ao crédito de ICMS relativo a energia elétrica consumida em atividade de industrialização por supermercado"*, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 181, out/2010, p. 171.

Informa, ainda, que o próprio STF reconhece a energia elétrica como insumo da industrialização, na espécie material secundário, citando julgado, inclusive do TJBA já reconhecendo o procedimento adotado pelo recorrente como correto, não merecendo prosperar a autuação em tela.

Ademais, no pertinente aos demais custos de depreciação, materiais de higienização de equipamentos industriais e material de laboratório, os itens 08 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 22 do IBRACON definem claramente o que é "custo" e "custo de produção". Assim, transcreve tais conceitos.

Aduz que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, tendo como objetivo *"o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais"*. E no exercício de suas funções editou o Pronunciamento Técnico CPC 16, que deixa claro que no conceito de custos estão incluídas exatamente aquelas parcelas glosadas pela fiscalização neste feito.

Neste passo, afirma que é impossível fabricar os produtos do recorrente sem os materiais e a mão-de-obra tecnológica, o que significa dizer que os gastos com estas máquinas, porquanto essenciais para a obtenção do produto final, integram os custos de produção. Ou seja, são gastos incorridos PARA a produção e não pela produção.

Por fim, em preliminar, o recorrente requer sejam feitos neste processo os mesmos ajustes e exclusões feitos no Processo nº 206891.3056/16-2, e no mérito seja dado provimento ao Recurso, para cancelar integralmente o Auto de Infração. Se, por absurdo, assim não se entender, o recorrente pede sucessivamente ("em não podendo acolher o anterior" de cancelamento integral) a exclusão do estorno em relação às transferências recebidas do estabelecimento comercial (CD) de CNPJ nº 17.249.111/0095-19.

## VOTO VENCIDO

Inicialmente, informo que o meu posicionamento quanto à matéria de transferência interestadual ou interna de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade não são fatos geradores de ICMS, conforme entendimento já sumulado pelo STJ (Súmula nº 166) e pacificado em nossa jurisprudência.

Ocorre que, no caso em apreço, o Recorrente assumiu a incidência do ICMS, tendo recolhido ao Estado de origem. Logo, não há que se falar mais em não incidência do imposto, visto que o contribuinte recolheu o ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular,

adotando a legislação infraconstitucional.

Assim, passemos à análise das questões suscitadas em sede de Recurso Voluntário.

Ressalte-se que não foram trazidos em sede recursal argumentos novos, sendo que todas as questões foram devidamente analisadas em primeiro grau.

Informa a Recorrente que, por ser a unidade de MG um Centro de Distribuição (CD), não há que se falar em aplicação do inciso II do art. 13 da LC 87/96, vez que o CD em questão é um estabelecimento comercial, não produtor de mercadorias. Assim, o correto seria a aplicação do inciso I, considerando-se o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Vejamos o disposto no mencionado artigo:

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

(...)

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II- o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*

Em que pese os argumentos trazidos pela recorrente, tal questionamento foi levado para apreciação junto à PGE/PROFIS nº 2014.407815-0 (SIPRO nº 419553/2013-5), que se posicionou sobre a matéria no sentido de que: *o Centro de Distribuição deve ser compreendido como mero prolongamento da atividade iniciada no estabelecimento fabril, e a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida (art. 13, §4., II, da LC 87/96), como bem decidiu o acórdão recorrido.*"

Assim, com base no caso em apreço, acompanho o entendimento exarado pela Procuradoria do Estado da Bahia, mantendo o entendimento esposado pela decisão de piso.

Quanto à consideração de energia elétrica como insumo, em relação ao CD de Goiás (industrial), total razão assiste à Recorrente.

Inconverte ser a energia elétrica indispensável à produção da empresa, tendo o contribuinte direito de creditar-se de tais operações. Todavia, a Junta de Julgamento Fiscal assim não entendeu, tendo em vista que a energia elétrica *não se incorpora ao produto final*.

Em processo semelhante, o i. Conselheiro Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, em voto divergente proferido no Acórdão 1ª CJF Nº 0038-11/14, brilhantemente abordou a questão, reconhecendo a energia elétrica como material secundário a ser considerado na apuração da base de cálculo, posicionamento com o qual me coaduno em sua integralidade. Vejamos:

*Destarte, analisa-se tão somente no presente caso se a base de cálculo do ICMS que incidiu sobre tais transferências atendeu, ou não, ao comando do art. 13, §4º da LC 87/96:*

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

(...)

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

*Neste ponto em que divirjo do Ilustre Relator quanto à energia elétrica utilizada pelo Recorrente no seu processo produtivo, pois, entendo que ela se enquadra no conceito de “material secundário”.*

*Note-se que o Ilustre Relator, mesmo reconhecendo que a energia elétrica é imprescindível ao processo industrial, entendeu que esta não pode ser considerada como um insumo da produção, pois, não se incorpora ao*

*produto final: Entretanto, a questão na situação presente não se refere ao direito de crédito relativo à energia e sim, de que a energia elétrica, mesmo imprescindível ao processo industrial, não incorpora ao produto final, não se caracterizando como “insumo” conforme tem decidido o STJ (RE 782.074-DF; REsp 638.745/SC; RMS 19176/SC; AgRg no AG 623.105/RJ; REsp 518.656/RS; e AgRg no RE 731.885 - PR).*

*Contudo, o conceito de “insumo” adotado pelo Ilustre Relator está embasado em um entendimento ultrapassado e equívoco. Explica-se.*

*O Convenio ICMS 66/88 adotava o critério do crédito físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo. Com base nesse diploma normativo, fazia sentido a exigência da prova de que o produto fosse consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo para ser caracterizado como insumo.*

***Com o advento da LC 87/96, o critério para definição dos insumos foi alterado, passando a ser adotado o crédito financeiro. Por este critério, é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.***

*Neste sentido, é pacífica a jurisprudência atual do STJ:*

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.**

*1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.*

*2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.*

*3. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no AREsp 142263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013) (grifamos)*

**TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.**

*1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.*

*2. A ausência na apreciação de fundamento não configura julgamento citra petita.*

***3. A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.***

*4. Hipótese em que o contribuinte dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas e pretende creditar-se do imposto recolhido na aquisição de veículos, peças de reposição, combustíveis, lubrificantes etc., que foram considerados pelo acórdão recorrido como material de consumo e bens do ativo fixo.*

*5. Necessidade de retorno dos autos à origem para verificação de quais insumos efetivamente integram e viabilizam o objeto social da recorrente.*

*6. Recurso especial provido.*

*(REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010)*

**TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996.**

*1. Hipótese em que a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de creditamento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por*

estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro.

2. Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

3. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.

4. Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).

5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que "determinados bens sofrem desgaste total no processo ínsito ao objeto social da empresa contribuinte". Porém, é impossível afirmar ser isso incontrovertido, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos".

6. Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).

7. Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa.

8. Recurso Especial parcialmente provido.

(REsp 1175166/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010)

**Diante da evolução legislativa acima demonstrada, a qual é reconhecida de forma pacífica pela jurisprudência firmada pela Primeira e pela Segunda Turma do STJ, conclui-se que a caracterização de uma mercadoria como insumo é necessário tão somente que esta seja imprescindível à obtenção do produto final.**

O conceito de material secundário, para fins de aplicação do art. 13, §4º da LC 87/96 está umbilicalmente ligado ao conceito de insumo, pois, os insumos utilizados no processo produtivo compõe o custo da mercadoria, juntamente com a matéria prima, mão de obra e acondicionamento.

Destarte, a energia elétrica utilizada no processo produtivo deve compor a base de cálculo do ICMS prevista no art. 13, §4º da LC 87/96, pois, é essencial à obtenção do produto final, sendo caracterizada, portanto, como insumo e material secundário.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reconhecer que a energia elétrica deve compor a base de cálculo nas transferências de mercadorias realizadas pelo Recorrente. (grifos nossos)

Deste modo, pelas razões acima expostas, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## VOTO VENCEDOR

Em que pese a boa argumentação expendida pela n. Relatora, divirjo do seu posicionamento quanto à inclusão do valor da energia elétrica consumida no processo de produção, na base de cálculo das operações de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade.

A questão central em discussão é a energia elétrica compõe um dos elementos de custo da mercadoria produzida, para aplicação do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96, que prevê que a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

*II- o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*

O voto citado como paradigma que reconhece a energia elétrica como "material secundário" quando empregada em processo produtivo, contido no Acórdão 1ª CJF N° 0038-11/14, refere-se a

voto divergente, que não alterou a Decisão recorrida, logo não reflete o posicionamento deste Conselho de Fazenda Estadual sobre a matéria.

É certo que as Decisões proferidas pelos Tribunais Superiores (RE 782.074-DF; REsp 638.745/SC; RMS 19176/SC; AgRg no AG 623.105/RJ; REsp 518.656/RS; e AgRg no RE 731.885 - PR), reconhecem que a energia elétrica é imprescindível ao processo industrial, mas não pode ser considerada como um insumo da produção, pois, não se incorpora ao produto final.

Dessa forma, como fundamentada na Decisão ora recorrida, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o custo da mercadoria produzida deve corresponder ao "..., assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante previsão inserta no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96".

Cabe registrar quanto à energia elétrica que o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não são insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de "*bens de uso e consumo*" (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 20/03/06; RESP 518656-RS–Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/04; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.05; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/06).

Diante disso, a energia elétrica, não pode ser inserida como elemento de custo mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC nº 87/96.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0024/15-4**, lavrado contra **COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTOS RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$724.473,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Valnei Sousa Freire e Edvaldo Almeida dos Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

LAIS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA- VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS